República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-33672582-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 7 de Abril de 2022

Referencia: Sentencia 33.673-I ESCUDOS SEGUROS S.A.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En la Ciudad de Buenos Aires, en el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala “A” Dres. Rubén Marchevsky (Vocal titular de la 3° Nominación) y Laura Guzmán (Vocal titular de la 2° Nominación) a efectos de resolver la causa N° 33.672-I -y sus acumulados Nros. **33.673-I** y 33.675-I- caratulada: **"ESCUDOS SEGUROS S.A. s/ recurso de apelación”.**

El Dr. Marchevsky dijo:

I- Que a fs. 66/77, 187/201vta. y 306/316 la actora interpone sendos recursos de apelación contra tres resoluciones –Nros. 10/10 (DV MRRI), 11/10 (DV MRRI) y 13/10 (DV MRRI)- de la AFIP-DGI mediante las cuales se determina de oficio las obligaciones frente al Impuesto a las Ganancias Salidas No Documentadas -períodos fiscales 01/2005 a 11/2005 y 02/2006 a 11/2006-, el Impuesto al Valor Agregado -períodos fiscales 02/2005 a 11/2005, 02/2006 a 10/2006 y 12/2006- y el Impuesto a las Ganancias –períodos fiscales 2005, 2006 y 2007-, con más intereses resarcitorios y se aplica una multa con sustento en los artículos 46 y 47 –incs. a) y b)- de la ley 11.683 relacionada con el Impuesto a las Ganancias –período fiscal 2006-, haciéndose reserva de las sanciones que pudieran corresponder en los términos del artículo 20 de la Ley 24.769 por el resto de los períodos y tributos indicados –excepto por el Impuesto a las Ganancias período fiscal 2007-.

En primer lugar, opone la excepción de nulidad sobre la vista y la resolución administrativa N° 10/10 (DV MRRI) que determina el Impuesto a las Ganancias – Salidas No Documentadas, por considerar que no cumple con los requisitos dispuestos por los arts. 16 y ss. de la Ley de Procedimiento Tributario, atento la supuesta falta de motivación del ajuste de autos.

Sostiene que al cerrar sus balances en forma anual y consecutiva, no se entiende como puede serle imputados períodos o ejercicios de meses en particular.

Señala que ello resulta contrario a lo dispuesto por el artículo 18 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, razón por la cual concluye que el acto apelado no sigue los principios elementales de la ley de rito, ni el ordenamiento administrativo vigente.

Sobre la cuestión de fondo, plantea que al momento de contratar y abonar los bienes y servicios de los proveedores cuestionados no le correspondía el deber de controlar la situación fiscal de los mismos, pues era función exclusiva del Fisco Nacional. En ese sentido, recalca la buena fe con la que obró en las operaciones aquí debatidas

Manifiesta que la AFIP no ha tomado en cuenta que en los casos que ha sido impuesto por la normativa imperante, se han efectuado las retenciones de impuestos correspondientes al contribuyente que emitió la factura.

Resalta que tampoco se tuvo en consideración la naturaleza de los gastos, que guardan estricta relación con la actividad que se lleva adelante, ni que el sujeto prestador o vendedor ha tenido entidad jurídica suficiente para efectuar la operación impugnada.

Destaca que los gastos de las operaciones representan un porcentaje pequeño con respecto al volumen de gastos de la empresa, y que es un contribuyente leal que siempre ha pagado sus obligaciones tributarias.

Afirma que con elementos concernientes como la copia de la publicidad, trabajos realizados por esas empresas para Canal Siete, testimonios de personas que han efectuado prestaciones de servicios, etc., hacen inviable la impugnación de las operaciones bajo el supuesto de haber sido simuladas, todo lo cual importa el derrumbe de actos simulados bajo los términos del artículo 955 y siguientes del Código Civil.

Indica que las empresas “simuladoras” no han sido objeto de comparencia al expediente ni de ninguna imputación de tales hechos en el presente, donde conste la posibilidad de ejercer su defensa y pueda concluirse con un acto administrativo si corresponde aplicar los efectos de la simulación a quienes computan en forma improcedente tanto el gasto como el crédito fiscal derivado de operaciones comerciales falsas.

Puntualiza que las facturas que se pretenden impugnar han sido informadas en el régimen denominado CITI COMPRAS durante todos los períodos ajustados, y nunca fueron cuestionados a través del tiempo transcurrido entre aquel en que se denunciaron y el inicio de la inspección que dio origen al acto recurrido.

Hace hincapié en que las empresas proveedoras han sido materia de trámites fiscales donde, al momento de proceder a efectuarles retenciones, han demostrado por medio del Boletín Oficial o de las páginas web del ente, que su situación fiscal era absolutamente normal, ya que los talonarios con que confeccionaban sus facturas se encontraban debidamente autorizados, además de contar con certificados de disminución o exoneración de retenciones tributarias que había otorgado el ente recaudador. En esta línea, dice que de persistir el Fisco Nacional en su pretensión, deja reservado el derecho a repetir las sumas de las retenciones efectuadas e ingresadas, toda vez que ello carecería de causa y sería materia de enriquecimiento injustificado del Estado.

Explica que sólo una vez agotada la posibilidad de conocerse la magnitud del tributo en forma cierta, resulta legítimo recurrir al sistema presuncional, lo que –según su criterio- no ocurrió en autos ya que la existencia de salidas no documentadas se apoyó en la estructura presuncional de considerar la inexistencia del gasto impugnado para el Impuesto a las Ganancias, violando así el propio orden establecido por la ley de rito.

En relación a la sanción aplicada, invoca la ausencia del elemento subjetivo que exige el tipo infraccional en examen para su configuración.

Cita doctrina y jurisprudencia que entiende apoyan su postura.

Finalmente, ofrece prueba documental, informativa, contable y testimonial, hace reserva del caso federal y

solicita se revoquen los actos apelados, con costas.

II.- Que a fs. 85/102, 215/233 y 327/341 obran las contestaciones de los recursos por parte de la representación fiscal, quien por las razones de hecho y derecho que expone, peticiona se confirmen los actos apelados, con costas. Acompaña los antecedentes administrativos como prueba y hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 356 se abre la causa a prueba; a fs. 529/529vta. se resuelve acumular los Expedientes Nros. 33.673-I y 33.675-I a los presentes autos; a fs. 578 se declara cerrado el período de prueba; a fs. 587 se elevan los autos a consideración de la Sala "A" y a su vez se pone la presente causa a disposición de las partes a fin de que se produzcan sus respectivos alegatos, obrando a fs. 597/600 el alegato del Fisco Nacional, mientras que la actora no hizo uso de su derecho.

IV.- Que, a fs. 592/594 y 603/614 la actora presenta el formulario F. 408 Nuevo Modelo –sin el sello de recepción por parte de la AFIP- y una copia del Plan de Facilidades identificado bajo el N° J215438. Tras sucesivas intimaciones y traslados, la recurrente no cumplió con lo requerido en las mismas, en tanto el representante fiscal, por su parte, a fs. 666 dice que: *"… la Agencia N° 49 informa que el plan Mis Facilidades N° J215438 se encuentra caduco, con fecha de caducidad del 18/8/2020. Asimismo… no se observan pagos por los importes y períodos del Impuesto a las Ganancias –Salidas No Documentadas-… tampoco se registran en dicha dependencia presentaciones de F408 relacionados con los impuestos y períodos en litigio."*

En consecuencia, no habiendo la actora acreditado los requisitos establecidos por la Ley 27.260, a pesar de las sendas intimaciones cursadas, no corresponde tenerla por desistida de la acción y del derecho en los términos de dicha norma, ni aplicar los beneficios en ella previstos.

En atención a ello, por medio del IF-2022-29128982-APN-VOCII#TFN pasan los autos a sentencia.

V.- Que en primer lugar procede que este Tribunal se pronuncie con relación a la excepción de nulidad opuesta por la recurrente.

Tanto de la lectura de los actos apelados, como del análisis de las actuaciones seguidas por el ente recaudador no se vislumbra que el juez administrativo se haya apartado de las circunstancias de hecho y derecho que fundan la resolución apelada, ni que haya incumplido con el procedimiento reglado por la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y modif.) para determinar el tributo y/o aplicar las sanciones recurridas en autos. Es más, en el presente caso la recurrente tuvo conocimiento de las actuaciones seguidas por la inspección y el juez administrativo, pudiendo presentar su descargo en oportunidad de contestar la vista corrida -derecho que la aquí apelante no utilizó pese a estar debidamente notificado de los cargos formulados-, lo que evidencia que los agravios vertidos por la apelante como fundamento de la defensa de nulidad intentada, se tratan de una mera discrepancia con el criterio fiscal y que integra el fondo mismo de la cuestión que este Tribunal está llamado a resolver, pero que no afecta la validez de acto alguno.

A mayor abundamiento, debe tenerse en cuenta que *"la nulidad por vicios procesales carece de un fin en sí misma, es decir, no tiene existencia autónoma, dado que el derecho procesal es una vía para asegurar la aplicación del derecho de fondo. Sólo procede cuando de la violación de las formalidades surge un perjuicio real y concreto en el derecho de la parte, principio que se sintetiza en la máxima "no hay nulidad por la nulidad misma", receptado en el art. 172 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación"* (CNACAF, Sala V, junio 4-997 -Sosa Mirta Elena Impuestos B- 2076). Es decir, que las nulidades no pueden decretarse para satisfacer el interés teórico, sino únicamente cuando ellas hayan redundado en un perjuicio demostrado y concreto para el derecho de quien las pide (conf. "Anteurquiza, Mugo Ramón" - CNACAF. - Sala IV - 26/3/1992 - entre otros),

circunstancia que no ha sido acreditada en autos.

De su lado, interpreta este Tribunal Fiscal que; *"...como lo tiene reiteradamente dicho nuestro Más Alto Tribunal [fallo 205:549, 247:52, 267:393, entre otros), cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque satisface ese derecho fundamental ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un Organismo jurisdiccional en procura de justicia, tal como "in extenso", en el caso de marras, lo ha hecho el recurrente ante este Tribunal, pudiendo ofrecer todas las pruebas que hacían a su derecho..."* [in re "Mirror Holding S.A", 15/9/06 expte. N° 20.440-I).

En cuanto a los agravios que introduce la actora referidos al carácter de la salida no documentada y su imputación a períodos mensuales, cabe señalar que el Fisco Nacional no se apartó de la legislación vigente en la materia -artículo 37 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, artículo 55 del Decreto Reglamentario del aludido tributo y la RG (AFIP) 893/00-.

En merito a las consideraciones que anteceden, corresponde rechazar el argumento sobre la nulidad del acto interpuesto por la aquí apelante en su líbelo recursivo, con costas.

VI.- Que previo a tratar la cuestión de fondo es necesario atender el planteo referido al método empleado para determinar la materia imponible. Sobre el particular, se debe recordar que la ley de rito en sus artículos 16 y 18 establece que ante la falta de elementos ciertos que permitan conocer la existencia y magnitud de la obligación tributaria, el Fisco Nacional puede determinar la materia imponible sobre base presunta empleando para ello hechos y circunstancias conocidas vinculadas con el hecho imponible que posibilitan, en casos particulares, inducir su existencia y medida a través de un método lógico deductivo. A contrario sensu, la determinación de oficio sobre base cierta implica que el ente fiscal conoce con certeza el hecho imponible y su magnitud, y ello sólo es posible cuando el ente recaudador dispone de libros, registros y comprobantes llevados por el contribuyente en legal forma, lo que permite establecer con exactitud el monto de su obligación impositiva.

La regla es la determinación sobre base cierta, si es que el organismo encargado de realizarla dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto fáctico que suscita la obligación tributaria, tanto con relación a su existencia como en cuanto a su significación económica.

Sobre esta última premisa y método -base cierta- reposa el acto administrativo apelado, cuyo sustento se encuentra tanto en la documentación obtenida en la Orden de Presentación solicitada por el Juzgado interviniente en la causa penal y en el allanamiento efectuado a la actora, como en las investigaciones realizadas por la inspección y las circularizaciones a terceros.

En atención al argumento expuesto corresponde rechazar el agravio articulado por el recurrente sobre el método utilizado por el Fisco Nacional en la determinación de oficio.

VII.- Que, tal como quedaron planteados los hechos, la cuestión a resolver en autos radica en concluir, sobre la caracterización como apócrifos de ciertos documentos emitidos por los proveedores Velicce S.A., 4P Producto Promoción Plaza S.A., KM-Car S.A. y Fanucchi y Safigueroa S.R.L..

Que, ante tal problemática, este Tribunal ha centrado su atención y análisis, en la actividad desplegada por el Fisco, en el convencimiento que a él le corresponde, en primer lugar, el control de la verificación. En otras palabras, el Fisco debe sustentar su pretensión impugnativa a través de elementos concretos y razonables, lo que

le permite suponer el carácter apócrifo de las facturas. Frente a dicha situación, la cuestión fáctica queda desplazada al contribuyente, que en ejercicio de su derecho de contradicción debe acreditar la verdad de sus dichos, esto es, la existencia de los proveedores y de la facturación que supuestamente emitieran a su nombre.

A tal fin, corresponde analizar los elementos colectados y adjuntados en los antecedentes administrativos por el Fisco en la instancia administrativa que motivaron la impugnación de las operaciones, para luego considerar las pruebas acompañadas por el contribuyente en autos.

En primer término es menester aclarar que la fiscalización practicada fue requerida por el Juzgado Nacional en lo Penal Tributario N° 1, en el marco de la causa 1705/05 (Int. 1200) caratulada **"NN Contribuyente Escudo Seguros S.A. s/evasión tributaria simple"** de acuerdo a lo prescripto por el tercer párrafo del artículo 18 de la Ley N° 24.769. Por tal motivo los actuantes elaboraron su informe únicamente con la documentación obtenida de la Orden de Presentación solicitada por el Juzgado interviniente, del allanamiento efectuado a la sociedad el día 24/06/2009 (cuya documentación fue desintervenida el día 01/07/2009) y con la información obtenida por la auditoría fiscal (ya sea de las bases de datos obrantes en el organismo recaudador como de circularizaciones a terceros).

VELICCE S.A. -actividades declaradas: Servicios relacionados con la construcción, Construcción, reforma y reparación de edificios, Servicio de asesoramiento, dirección y gestión emp. y Construcción, reforma y reparación de redes-: las operaciones concretadas con éste proveedor se encuentran involucradas en la Causa 1705/05 **"Di Biase Luis Antonio y otros s/asociación ilícita"** tramitada en el Juzgado Nacional en lo Penal Tributario N° 1. Asimismo, dicha firma se halla incluida en la base de datos E-APOC, cuya carga fue efectuada con fecha 25/04/2007 por la Dirección Regional Palermo bajo el estado "SIN CAPACIDAD ECONÓMICA"; las conclusiones que fundamentan la decisión son las siguientes: a) no pudo ser localizada en los domicilios obrantes en la base de datos; b) en relación con los directivos y accionistas, algunos de ellos no fueron localizados, y aquellos que pudieron ser localizados manifestaron desconocer a la firma; c) la relación débitos/créditos fiscales de los períodos agosto 2003 a abril 2006 arrojan un resultado cercano a 1 y no registra presentaciones en el IVA desde el 05/2006; d) no registra pagos en el IVA en ningún período; e) no surgen retenciones practicadas; f) declaró en un solo período (06/2005) una sola persona en relación de dependencia; g) no posee bienes registrables.

4P PRODUCTO PRECIO PROMOCIÓN PLAZA S.A. –actividad declarada: Servicios de seguros patrimoniales excepto los de las aseguradoras de riesgo de trabajo-: la presente firma se encuentra cargada con fecha 26/06/07 en la base E-APOC bajo el estado "SIN CAPACIDAD ECONÓMICA", y sus operaciones se vincularon con la Causa N° 14.369 "Urdega S.A. s/infracción a la Ley 24.769" que se tramita ante el Juzgado Federal de San Juan N° 2.

Del informe por medio del cual se la caracterizó como apócrifo, surgen las siguientes observaciones: a) la sociedad fue declarada en quiebra el 26/06/2006, sin embargo el síndico informó que nunca tuvo documentación de la empresa, ni tampoco fue localizada; b) la fecha de cesación de pagos se estableció el día 30/09/2002; c) en el Boletín Oficial sólo surge información sobre la constitución de la sociedad en el año 2002; d) no posee bienes registrables; e) posee una cuenta bancaria utilizada hasta el mes de agosto de 2004.

Por otra parte los inspectores verificaron que no presentó declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias, Ganancia Mínima Presunta y Seguridad Social por los períodos 2004 en adelante. Con respecto al Impuesto al Valor Agregado se observó que si bien posee presentaciones hasta octubre de 2005, lo cierto es que por las declaraciones correspondientes a febrero y marzo de ese mismo año –períodos en los cuales se produjeron las

operaciones impugnadas- fueron presentadas en cero (vide 3/5 cuerpo apoc).

A su vez circularizaron a cada una de las entidades bancarias involucradas, las cuales remitieron copias de cada uno de los cheques de acuerdo al siguiente detalle: de un total de seis (6) cheques, cinco (5) fueron a nombre de 4P PRODUCTO PRECIO PROMOCIÓN PLAZA S.A., de los cuales dos (2) fueron cobrados por Rodrigo Bascuñan Barros (presidente de dicha sociedad), dos (2) cobrados por William Atkinson –estando uno de ellos a su nombre- y uno (1) cobrado por SFG Sociedad de Bolsa S.A..

De todos quienes cobraron los cheques sólo pudo localizarse al Sr. William Atkinson, el cual informó -mediante Acta F.8400 agregada a fs. 8 del Cuerpo "Circularización de Cobradores de los Cheques"- que: 1°) la firma consignada en los cheques cobrados le pertenecen; 2°) tales pagos corresponden a tareas de publicidad efectuadas por la firma 4P PRODUCTO PRECIO PROMOCIÓN PLAZA S.A.; 3°) si bien él cobro los valores, el dinero se lo entregó en forma total al Sr. Soria; 4°) no recuerda la función de dicha persona en la firma; 5°) le consta que el dinero fue utilizado para pagar a los distintos proveedores e insumos relacionados con la publicidad; 6°) su función dentro de la firma fue de asesoramiento; 7°) no recuerda el monto de la retribución percibida por los servicios, aunque manifestó que la misma rondaría entre los $ 2000 y $ 3000 aproximadamente; 8°) no le efectuaron recibo alguno; y 9°) en su poder se encuentra el "tape" de la publicidad terminada y entregada a Escudo Seguros S.A., el cual pone a disposición de quien lo requiera.

En este punto la fiscalización destaca que el Sr. Raúl Soria figura como cobrador de cheques de Velicce S.A., 4P Productos Precio Promoción Plaza S.A. y Fanucchi y Safigueroa S.R.L.

KM-CAR S.A. -actividades declaradas: Servicios de publicidad, Cultivo de cereales excepto los forrajeros y las semillas N.C.P. y Servicios empresariales N.C.P.-: la fiscalización actuante solicitó los antecedentes a la Dirección Regional Junín que dieron origen a su inclusión en la base E-APOC -fecha de carga 16/02/09- bajo el estado "SIN CAPACIDAD ECONÓMICA". De tales actuaciones se desprenden los siguientes aspectos: a) no fue posible localizar a la sociedad (fs. 7/8 del Cuerpo Apoc. del proveedor); b) según Acta labrada por el personal de la Dirección Regional Junín, obrante a fs. 7/8 del Cuerpo Apoc. del proveedor O.I. 346.369, la sociedad fue creada por la Sra. Lepau Graciela junto con otras sociedades, ofreciendo a personas ajenas integrar las mismas a cambio de un pago mensual.

Asimismo, los inspectores detectaron que: a) presentó la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias 2006 pero la misma no tiene movimientos; b) no posee presentaciones posteriores del tributo mencionado; c) no posee presentaciones correspondientes a Ganancias Mínima Presunta, Seguridad Social ni Bienes Personales -Acciones o Participaciones Societarias-; d) se registraron declaraciones juradas por el IVA hasta noviembre 2007 con importantes movimientos, pero en ningún caso se determinó un saldo a ingresar; e) no posee bienes registrables; f) sólo figuran acreditaciones bancarias hasta el mes de abril 2005; g) el cheque fue emitido a favor a nombre de Escudo Seguros S.A. y depositado en su cuenta bancaria.

FANUCCHI Y SAFIGUEROA S.R.L. –actividad declarada: Servicios de Publicidad-: la auditoría fiscal colectó los indicios que a continuación se detallan, a efectos de categorizar las operaciones como no realizadas: a) desde 08/2004 hasta 06/2006 las declaraciones juradas de IVA fueron presentadas sin movimientos, y por los períodos 07/2006 a 10/2006 las mismas fueron presentadas con movimientos que no llegan a cubrir las operaciones efectuadas a la firma Escudos Seguros S.A. Hasta junio de 2004 surgen saldos a favor de la AFIP en forma esporádica, y luego ninguna de las declaraciones presentadas posteriormente arrojó pagos a ingresar (vide fs. 54/66 cpo. Fanucchi y Safigueroa S.R.L.); b) la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias 2006 se encuentra en cero (vide fs. 52 cpo. Fanucchi y Safigueroa S.R.L.); c) no se pudo localizar a la firma y a sus

componentes o representantes (vide fs. 124/129 cpo. Fanucchi y Safigueroa S.R.L.); d) a pesar de poseer cuentas bancarias los cheques no fueron depositados; e) la mayor parte de los cheques (64,05% del importe involucrado) fueron cobrados por la firma emisora (Escudo Seguros S.A.), ya sea depositados directamente a su cuenta bancaria o bien cobrados por empleados de la misma (Fernando Paslawski y Nicolás Zárate); f) no fue posible localizar a ninguno de los restantes cobradores de los cheques: Carlos A. Palacio (cuyo domicilio en el cartular coincide con el domicilio fiscal de Escudo Seguros S.A.) y Raúl Oscar Soria; g) el día 11/11/09 se constituyó en la sede de la Dirección Microcentro -División Fiscalización N° 4- el Sr. Fanucchi Juan Carlos, quien manifestó mediante Acta F.8400 su desvinculación de la sociedad Fanucchi y Safigueroa S.R.L. desde fines del mes de abril del año 2003 -la cual se formalizó el día 07/04/2006 con la Escritura N° 217 cuyo original exhibió, aportando copia respectiva- ya que a partir del mes de junio de dicho año constituyó una nueva sociedad denominada “Juan Fanucchi Medios y Comunicaciones S.R.L.”. Asimismo, expresó que no conocía al Sr. Raúl Oscar Soria en forma previa a la firma de la escritura, ni conoce ningún dato adicional sobre él. Además informó que desde la fecha que se desvinculó de la sociedad (año 2003) no firmó ningún cheque de Fanucchi y Safigueroa S.R.L., y que toda la documentación estaba en poder de su ex socio Darío Gabriel Safigueroa por lo que no emitió factura alguna en dicho período (fs. 146/146vta. cpo. Fanucchi y Safigueroa S.R.L.); h) el Sr. Raúl Oscar Soria, quien a partir del mes de abril de 2006 sería el nuevo socio del aludido proveedor, se encuentra vinculado con otras operaciones con firmas apócrifas (4P Producto Promoción Plaza S.A. y Velicce S.A.); i) no existe información de Citi Compras para los períodos debatidos en autos; j) no posee bienes registrables; k) la sociedad efectuó cambio de socios gerentes y de razón social ante la Inspección General de Justicia, pero no se pudo visualizar trámite alguno ante dicho organismo; l) los cheques fueron emitidos sin cumplimentar lo establecido en el artículo 3 inciso a) de la RG (AFIP) 151/98.

En el caso de los proveedores Velicce S.A., 4P Producto Promoción Plaza S.A. y KM-Car S.A., no se pudieron obtener los comprobantes emitidos por cada uno de ellos en el allanamiento efectuado al recurrente el día 24/06/2009.

VIII.- Que ello sentado, corresponde ahora que este Tribunal aprecie el elenco probatorio obrante en los presentes autos.

Que del resultado del informe contable obrante a fs. 513/515, no surge elemento alguno que refute la tesis que el Fisco Nacional sostiene en las resoluciones recurridas, referido a la inexistencia de las operaciones impugnadas. En efecto, los peritos no pudieron cumplir con la mayoría de los puntos en atención a la falta de documentación, lo que resta eficacia probatoria a dicho informe contable.

En relación al CD aportado en la causa con la publicidad supuestamente realizada por 4P Producto Precio Promoción Plaza S.A., el mismo no logra vincular de manera unívoca al proveedor con los servicios prestados.

Que tal extremo tampoco se ve revertido por los oficios provenientes de la AFIP, puesto que, si bien de sus respuestas obrantes a fs. 362/363 y 368/473 se desprenden los datos impositivos del proveedor Fanucchi y Safigueroa S.R.L. y las declaraciones juradas de retenciones presentadas por el apelante, tales datos de ninguna manera hacen al tema de fondo tratado en los presentes obrados, ni constituyen el objeto aquí de prueba, cual es, como se dijo, la existencia de las operaciones impugnadas.

A idéntica conclusión se arriba en relación a la prueba informativa dirigida a la Inspección General de Justicia, en la cual se expuso la inscripción de los proveedores Velicce S.A. y 4P Producto Precio Promoción Plaza S.A. ante dicha autoridad (vide fs. 551/570).

Por otro lado se observa que las declaraciones efectuadas por el Sr. William Atkinson en las presentes actuaciones administrativas no permiten verificar con certeza su relación con el proveedor cuestionado, más allá de sus propios dichos.

IX.- Que una vez realizada la descripción de los hechos, cabe señalar que la Sala V de la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo en la causa "Barreré y Asociados Soc. De Hecho" de fecha 24/06/05, ha sostenido que para que se pueda reconocer al contribuyente el crédito fiscal, éste debe probar, entre otras cosas, la real existencia de las compras efectuadas, con sus correspondientes facturas donde el impuesto se encuentra discriminado.

Dicho criterio fue reafirmado por la Corte Suprema de la Nación en recientes fallos en la causas "Stopcar S.A." y "Feretti, Félix Eduardo" de fechas 21/08/13 y 10/03/15, respectivamente.

En este marco es necesario destacar -como lo sostuve en mi voto correspondiente a la causa caratulada: **“ARRE BEEF S.A. s/recurso de apelación”** de fecha 21/9/2018- que la mera existencia de facturas en legal forma no habilita, sin más, el cómputo del crédito fiscal. Con sólo observar el texto del artículo 12 de la ley de IVA se puede apreciar la evidente intención del legislador de resguardar la determinación final del gravamen imponiendo una serie de requisitos y condiciones para que el crédito fiscal pueda ser computado como tal por el contribuyente. Así encontramos que, entre el propio artículo 12 y otras normas complementarias, dicho cómputo está sujeto a: a) que sea imputable al período fiscal en que hubiera sido facturado y discriminado; b) que se encuentre facturado y discriminado en la factura o el documento equivalente; c) que la documentación respaldatoria se ajuste a las normas vigentes sobre emisión de comprobantes; d) que sea computable hasta el límite que surge de aplicar a la base imponible la alícuota respectiva; e) que se vincule con operaciones gravadas cualquiera que fuese la etapa de su aplicación; f) que quien esté en condiciones de efectuar el cómputo sea responsable inscripto frente al IVA; g) que la cancelación de la operación se instrumente a través de determinados medios de pago; h) que las operaciones que originan crédito fiscal hubieran generado para el vendedor, importador, locador o prestador el débito fiscal respectivo.

Que como puede colegirse, se trata de una serie de requisitos concurrentes de tipo formal algunos y de tipo material otros, inscribiéndose entre estos últimos la generación del débito fiscal en cabeza del sujeto que emite la factura, lo que no hace más que garantizar la característica de un impuesto plurifásico no acumulativo como el tratado.

Esta modificación legal data de 1990 y recepta los argumentos de los Dictámenes 35/84 y 22/85 – DATJ- que cuestionaban que la simple emisión de una factura, aunque cumpliera con los requisitos legales, pudiera acordar válidamente un crédito fiscal al comprador.

Que hasta la citada modificación legal la propia Corte - Industrias Electrónicas Radio Serra S.A.- sustentaba la impugnación de créditos fiscales amparándose en el principio de la realidad económica para no hacer lugar a cómputos de créditos sin el correlato de una operación explícita que hubiera generado el débito pertinente.

Que en este marco, el requisito para la computabilidad del crédito fiscal, basado en la “generación del débito fiscal” o “perfeccionamiento del hecho imponible” en cabeza del vendedor, locador, importador o prestador, como reza el último párrafo del artículo 12 de la Ley de IVA, no supone la posible declaración y pago por parte de éste del gravamen sino que tamiza por el artículo 6, en tanto se trate de venta de bienes o de locación o prestación sobre bienes, y requiere que medie la efectiva existencia de los mismos y éstos hayan sido puestos a disposición del comprador.

En el caso de prestaciones de servicios, salvo la percepción total o parcial del precio, debemos estar ante el momento en que se termina la ejecución o prestación, lo que sólo puede materializarse al verificarse la efectiva prestación del servicio.

Que en casos como el presente –proveedores considerados apócrifos- y de conformidad con lo expresado precedentemente, es preciso tener en claro que ante la aparición de un comprobante de gasto falso el Ente Fiscal se encuentra habilitado para impugnar la erogación, justamente porque no refleja el verdadero concepto de la salida. De tal forma, el contribuyente inspeccionado se verá impedido de efectuar la deducción de dicho gasto en la liquidación del Impuesto a las Ganancias ni podrá computar el crédito fiscal proveniente de dicha compra en el Impuesto al Valor Agregado.

En estas circunstancias no pueden considerarse las impugnaciones del Fisco Nacional en forma aislada y someterlas a un análisis singular, como pretende equivocadamente la apelante, para concluir si tenía obligación de conocerlas o no, cuando la realidad indica que se trata de situaciones irrazonables desde el punto de vista del supuesto trato comercial que se conjugan con otras anomalías propias de operaciones falsas y que han sido suficientemente detalladas en el informe final de inspección y apoyadas en una consistente tarea de fiscalización.

Que, claramente, una cosa es reputar de apócrifa una factura por el mero hecho de que el proveedor no haya presentado las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado y/o al impuesto a las ganancias, o que las haya presentado en forma constante con saldo a su favor o con saldos a pagar exiguos, circunstancias estas, que resultan completamente ajenas al adquirente de tales bienes o servicios y que no bastan, por sí solas, para calificar de falso instrumento alguno.

Pero otra muy distinta es la situación que se presenta cuando se dan, concomitantemente, una serie de indicios comprobados, graves y precisos, que llevan a presentar un cuadro de serios reparos respecto de la validez de las facturas y, como corolario, una actitud de la apelante que se limita a aseverar dogmáticamente que no le compete el control de la situación fiscal de aquellos con quienes contrata, sin aportar dato adicional alguno (gerentes, domicilios reales, depósitos, seguros, acreditación de medios de pago fehacientes, sujetos encargados de la cobranza, etc.) tendiente a profundizar la investigación en terrenos que resultan de su exclusivo interés (cfr. doctrina jurisprudencial emergente de TFN - Sala A - "Molla, Pedro José" - 17/3/2002, en idéntico sentido esta Sala - "in re" "Vialbo Construcciones SA" - 2/12/2002).

Que de la lectura de las actuaciones se desprende que el análisis del Fisco Nacional, realizado sobre los proveedores impugnados, se basó en una profunda investigación que se requiere para el caso, tal como lo propone el “Protocolo de actuación para la investigación de delitos penales tributarios a través del uso de facturas apócrifas” – Resolución (PGN) Nº 149/2009 que si bien no es una pauta de seguimiento obligatorio para el ente fiscal, otorga una mayor rigurosidad y sustento a la investigación y consecuente conclusión.

Al margen de las consideraciones expuestas, debe resaltarse que ante la ausencia de comprobantes que respalden las operaciones aquí discutidas –por los proveedores Velicce S.A., 4P Producto Promoción Plaza S.A. y Km-Car S.A.- no se cumple con uno de los requisitos esenciales para el computo del crédito fiscal, esto es, que el impuesto se encuentre facturado y discriminado en la factura o documento equivalente (cfr. art. 12 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado).

Que cabe añadir que en el examen de las presentes actuaciones no se ha considerado relevante que el proveedor figurase o no en la base APOC al momento de las operaciones cuestionadas y que contara con autorización para emitir comprobantes, pues lo concreto y decisivo es que al demostrarse los extremos que tornan inverosímiles las

operaciones, la inclusión o no del proveedor en la citada base, no comporta un factor que permita soslayar los datos obtenidos y menos aún prescindir de la realidad que implica la imposibilidad de la concreta realización de las mismas.

Que vale aclarar que no es vital la oportuna aprobación por parte de la AFIP o de otros organismos estatales para que dichos sujetos, proveedores, se encuentren habilitados o en condiciones de existir jurídicamente, operar comercialmente o emitir facturación, todo lo cual podrá hacer final y eventualmente reprochable y sancionable el incumplimiento de deberes de los funcionarios actuantes. En este estadio de la controversia y a la luz de aquello que consta en el expediente, lo que fundamentalmente debe establecerse es la materialidad y veracidad de la operación desde el punto de vista económico dado que el hecho imponible en crisis, que pudo haber dado lugar al gasto deducible y al cómputo de créditos fiscales, es un hecho económico más allá de las relaciones jurídicas entre las partes.

En consecuencia, voto por confirmar el criterio fiscal que impugna la deducción del gasto incurrido por la apelante y el crédito fiscal computado por la misma, por entender que sobre las facturas relacionadas con dichos gastos y que contienen el crédito fiscal no se ha probado la real existencia de la operación en el plano de los hechos, determinando la obligación de la contribuyente frente al Impuesto a las Ganancias y al Valor Agregado.

X.- Que en relación al Impuesto a las Ganancias - Salidas No Documentadas -conforme a lo dispuesto por el art. 37 de la ley de ganancias (t.o. en l986 y sus modif.)- sobre los gastos impugnados que no contaban con los comprobantes correspondientes que avalaran las operaciones, la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos “Red Hotelera Iberoamericana S.A. C/DGI” del 26.08.2003 ha resuelto que debe interpretarse que una salida de dinero carece de documentación, resultando aplicable lo establecido en el artículo 37 del tributo, tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto en que si bien lo hay, el instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar a su verdadero beneficiario.

Que en atención a los hechos probados en la causa, se concluye que el criterio fiscal se ajusta a derecho en cuanto a que los pagos efectuados a Velicce S.A., Fanucchi y Safigueroa S.R.L., Km-Car S.A. y 4P Producto Precio Promoción Plaza S.A., carecen de documentación válida, ya que de las tareas investigativas no se pudo determinar cuál fue la contraprestación que la actora recibió de ellos, ni individualizar al verdadero beneficiario de las erogaciones, por ello corresponde confirmar la resolución por la cual se le aplica a los gastos impugnados la alícuota establecida en el art. 37 de la ley de ganancias (texto mencionado), en concepto de salidas no documentadas.

XI.- Que, en lo que concierne a la sanción aplicada en el Impuesto a las Ganancias -período fiscal 2006- debe señalarse que el artículo 46 de la ley 11.683 exige para que se configure la sanción allí tipificada la concurrencia de la omisión del impuesto, elemento objetivo, y la conducta del sujeto en lo que hace a su voluntad comisiva, es decir la existencia del elemento subjetivo.

Que en lo relativo al elemento objetivo, entiendo que de los documentos obrantes en autos y de las impugnaciones efectuadas por el organismo fiscal, en tanto considera inexactas las declaraciones juradas presentadas, debe concluirse que se encuentra debidamente acreditado este aspecto de las sanciones aplicadas.

Pero, que la declaración jurada original sea a todas luces inexacta no lleva, indubitablemente, a entenderla como engañosa, ardidosa o maliciosa ni que su rectificativa confirme defraudación alguna.

En lo que se refiere al aspecto subjetivo del tipo infraccional, debe dejarse sentado que cuando se pretende aplicar las sanciones previstas por el artículo 46 de la ley de rito, ello exige del ente recaudador acreditar no sólo la

conducta omisiva del gravamen sino también, el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos.

El elemento subjetivo del artículo 46 acude, ante la falta de certezas del organismo fiscal, a las presunciones previstas en el artículo 47 mediante las cuales se establecen hipótesis, que admiten prueba en contrario, respecto de la voluntad defraudatoria del sujeto.

En el caso bajo análisis acude a los incisos a) y b) del artículo 47 citado que establecen

"…

a) medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas o con los que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del artículo 11.

b) cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible;

…"

Que el inciso a) requiere de una "grave" contradicción entre documentación de respaldo y lo declarado, y el inciso b) de situaciones que impongan una "grave" incidencia sobre la determinación misma. Si bien ambas presunciones se apoyan a su vez en otra subjetividad que es la de establecer cuándo es que existe "gravedad" y es el Fisco quien debe darla a conocer, en el caso de facturas apócrifas, el sólo hecho de haberse demostrado la inmaterialidad de la operación y, en su caso, la inexistencia del proveedor, la gravedad resulta palmariamente expuesta.

En cuanto a la contradicción requerida por el inciso a) del artículo 47, o la incidencia en la determinación que surja como consecuencia de documentación que contenga datos inexactos que plantea el inciso b), debo decir que siguiendo lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos "Red Hotelera Iberoamericana S.A. C/DGI" del 26.08.2003, la carencia de aptitud del instrumento utilizado es equivalente a la ausencia de instrumento o documento, por lo que estamos en presencia de los tipos previstos en los incisos citados precedentemente.

Por ello voto por confirmar la multa aplicada en el Impuesto a las Ganancias.

XII.- Que en relación a los intereses resarcitorios, el art. 37 de la ley 11.683 dispone que "*La falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengará desde los respectivos vencimiento, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio"*.

"…La obligación de abonar estos intereses subsiste no obstante la falta de reserva por parte de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS al percibir el pago de la deuda principal y mientras no haya transcurrido el término de la prescripción para el cobro de ésta".

Respecto a su naturaleza jurídica el Máximo Tribunal ha fijado su postura en el sentido *"El presupuesto generador de los intereses establecidos por el art. 42 de la ley 11.683 (t. o. en 1978 y sus modific.) así como de los previstos por el art. 161, no es otro que la mora del deudor en el cumplimiento de la prestación que la ley pone a su cargo. Esta falta de cumplimiento oportuno - se encuentre la deuda a cargo del contribuyente o del*

*Estado es el hecho que la ley contempla para establecer el comienzo del curso de los intereses ya que ellos representan un modo específico de indemnización al acreedor, por el retraso en la satisfacción de esa obligación pecuniaria"(*Fallos: 308:283), es decir que le reconoce características indemnizatorias, tendiendo así a resarcir a la víctima, en este caso la Hacienda Pública, restituyéndola al estado anterior a la mora.

Que ello es así, por cuanto se impone en forma automática, sin interpelación alguna, ni debe ponerse en mora al deudor, al ser obligaciones de plazo cierto y no exige para su aplicación la tramitación de sumario alguno por tratarse de una sanción de tipo civil.

Que para que se configure la mora deben presentarse tres elementos concurrentes, a saber:

a) El retardo en el pago de la obligación a cargo del deudor. El organismo fiscal es el encargado de fijar los vencimientos para la presentación tanto de las declaraciones juradas de los impuestos a cuyo cargo se encuentra su recaudación, como los anticipos de ellos, retenciones y percepciones que deben ingresar los contribuyentes (conf., Decreto 618/97), mediante las respectivas resoluciones, el retardo entonces se producirá con la falta de cumplimiento total o parcial en el plazo fijado por el ente recaudador.

b) Que ese retardo sea imputable al deudor. Es decir que el incumplimiento le sea imputable por culpa o dolo. Esto ha sido reconocido por el propio Fisco en los Dictámenes DATJ de la DGI 117/77 y 7/78 y convalidado también por la Corte de Suprema de Justicia de la Nación in re "IKA-Renault SAICyF" del 25/02/1982, "...El artículo 42 de la ley 11683 (actual art. 37) establece que la constitución en mora del deudor se produce automáticamente, esto es, por el solo acaecimiento del plazo, sin necesidad de requerimiento previo. Con ello, el precepto citado hace referencia expresa al elemento formal de la mora, pero no al elemento subjetivo constituido por la imputabilidad del retardo, el que también integra el concepto de dicho instituto jurídico. No obstante, dada la naturaleza resarcitoria de los intereses previstos en el citado artículo 42 y la falta de toda previsión sobre el carácter de la mora del deudor, es posible recurrir a la legislación común para llenar ese vacío, siendo de aplicación a la ley tributaria, consecuentemente, la última parte del artículo 509 del Código Civil (artículo 1732 del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación), que exime al deudor de las responsabilidades de la mora -intereses moratorios, etc.- cuando prueba que no le es imputable" (artículo 1730 del nuevo Código en el marco de "la función resarcitoria" Sección 3°, Título V del Libro Tercero). En el mismo sentido Vendomé SRL, CNFCA Sala III, 9/10/79 y ESSO SAPA - CNFED. CONT. ADM. - SALA III - 27/07/1983).

c) El daño. Consiste en la privación del uso del capital al Estado durante el período en que el deudor estuvo en mora, teniendo lugar en esta materia por la falta de ingreso al vencimiento de la obligación tributaria.

Que a tenor de lo expuesto y no habiendo probado la actora que la mora en el ingreso de sus obligaciones fiscales no le es imputable, corresponde confirmar los intereses resarcitorios aplicados en las resoluciones apeladas.

XIII.- Que a la luz de todo lo expresado voto por confirmar las resoluciones apeladas que determinan los Impuestos a las Ganancias, al Valor Agregado y a las Ganancias -Salidas No Documentadas, con más sus intereses resarcitorios y la sanción aplicada por el Impuesto a las Ganancias –período fiscal 2006-. Con costas.

La Dra. Guzmán dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Marchevsky, votando en su mismo sentido, habiéndome expedido en temas análogos entre otras, en la causa "Tosalco S.A." del 26/11/18, a cuyos fundamentos cabe remitirse en mérito a la brevedad.

En virtud de la votación que antecede, **SE RESUELVE:**

1°) Rechazar la excepción de nulidad planteada por la actora, con costas.

2°) Confirmar las Resoluciones Nros. 10/10 (DV MRRI), 11/10 (DV MRRI) y 13/10 (DV MRRI), con costas.

Se deja constancia que el presente pronunciamiento se dicta con el voto coincidente de dos Vocales Titulares por encontrarse vacante la Vocalía de la 1ra. Nominación (art. 184 de la ley 11.683).

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.-

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.04.06 19:39:10 -03:00

Ruben Alberto Marchevsky
Vocal
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.04.07 12:08:14 -03:00

Laura Amalia Guzman
Vocal
Vocalía II Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.04.07 12:08:15 -03:00